
Avviso bonario non impugnabile

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 27 Luglio 2012

Un caso in cui i giudici di Cassazione negano la possibilità di impugnare l'avviso bonario, prima della notifica della cartella.

Come è noto, con sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 (ud 23 febbraio 2012) la Corte di Cassazione – ribaltando un precedente orientamento ormai consolidato - ha ritenuto l'avviso bonario atto impugnabile autonomamente.

La Corte, prendendo le mosse dall'art. 19, del D.Lgs.n.546/92, riconosce

“la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti della Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19”.

Pertanto,

“nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purchè espressione di una compiuta pretesa Tributaria”.

Così che,

“anche la comunicazione di irregolarità, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, che ha tali caratteristiche, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile”.

La sentenza n. 8137/2012

A pochi giorni di distanza, con sentenza n. 8137 del 23 maggio 2012 (ud 12 aprile 2012) la Corte di Cassazione è ritornata sulla questione, dando, invece, sostanzialmente continuità ai precedenti giurisprudenziali consolidati sul tema, che vengono richiamati:

- sentenza n. 17396 del 23/07/2010, secondo cui *"l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3, (in materia di tributi diretti) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3, (in materia di IVA) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi"*;
- sentenza n. 26361 del 29/12/2010, secondo cui *"... è legittima la cartella di pagamento che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, comma 3, sia perchè la norma non prevede alcuna sanzione, in termini di nullità, per il suo inadempimento, sia perchè tale comunicazione, avendo la funzione di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi, dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittente cartella di pagamento"*;
- sentenza n. 26671 del 18/12/2009, secondo cui *"... la cartella di pagamento, nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere motivata; tuttavia, nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonchè qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima"*.

BREVI NOTE

La sentenza che si annota va sulla scia di precedenti pronunce – cfr. da ultimo sentenza n. 7329 dell'11 maggio 2012 (ud. 7 febbraio 2012) della Corte di Cassazione – che conferma che nell'ipotesi di dichiarato e non versato non è necessario nessun confronto preliminare con il contribuente, che in ogni caso non è prevista alcuna sanzione per l'inadempimento, che l'unico atto ricorribile è la cartella di pagamento.



La Corte di Cassazione sgombra, quindi, il campo da ogni dubbio sul dichiarato e non versato, prendendo decisa e netta posizione, in quanto non sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

La sentenza in rassegna richiama peraltro un preciso precedente: la sentenza n. 17396 del 23 luglio 2010 (udienza del 23 giugno 2010) che ha ritenuto che, nelle ipotesi di liquidazione della dichiarazione, non è necessaria la preventiva comunicazione d'irregolarità, ritenendolo dovuta solo qualora il controllo automatico della dichiarazione riveli

"un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione", mentre

"nel caso di specie, invece, l'Ufficio non era di fronte ad un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione e, pertanto, s'è limitato a iscrivere a ruolo le somme che lo stesso contribuente aveva dichiarato ma non versato".

Infatti, i dati contabili risultanti dalla liquidazione automatica

"si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente".

Sempre di recente, con ordinanza n. 12997 del 14 giugno 2011 (ud. del 19 maggio 2011) la Corte di Cassazione aveva ancora confermato che la modalità di riscossione delle imposte previste dal controllo sulla liquidazione della dichiarazione non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che non riveli l'esistenza di errori riscontrati nella dichiarazione.

Né può ritenersi esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale, atteso che l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo, di cui all'art. 6 dello Statuto del contribuente, sorge solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Infatti, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, e L. n. 212 del 2000, art. 6, appare infondata,

“avendo questa Corte già affermato che l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dalle norme sopra citate non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori riscontrati nella dichiarazione (Cass. n. 17396/2010), e che, anche dopo l'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), allo stato attuale della legislazione non può ritenersi esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale, atteso che l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo, di cui all'art. 6 dello Statuto, sorge solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, che possono derivare sia dal contenuto intrinseco dell'atto del contribuente, sia dal confronto tra l'atto in questione ed i diversi dati di cui l'Ufficio abbia la disponibilità (Cass. n. 26316/2010)”.

E con sentenza n. 24048 del 16 novembre 2011 (ud. 25 maggio 2011), la Corte di Cassazione aveva ancora confermato, fra l'altro, che

"l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, comma 3, (in materia di tributi diretti) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3 (in materia di IVA) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi: in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva considerato legittimamente emessa la cartella di pagamento, in assenza di comunicazione al contribuente, per l'importo riferito ad un'istanza di condono L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis non seguita dal versamento di quanto dovuto" (Cass. n. 17396 del 2010; ed, inoltre, Cass. n. 26330 del 2009 e n. 26361 del 2010).

L'invito a fornire chiarimenti previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5 poi, è limitato ai casi in cui "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

Ed ancora, l'Ordinanza n. 28192 del 21 dicembre 2011 (ud. 8 novembre 2011) della Corte di Cassazione ha confermato e consolidato la giurisprudenza che si è formata in materia di liquidazione della dichiarazione.

Il mancato ricevimento dell'avviso bonario può comportare, eventualmente, solo il riconoscimento della riduzione delle sanzioni.

Il pronunciamento che si annota, inoltre, è conforme al pensiero delle sezioni unite della Corte di Cassazione, che con sentenze 24 luglio 2007, n. 16293, e 26 luglio 2007, n. 16428, avevano affermato che le predette comunicazioni di irregolarità non sono immediatamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, in quanto

"costituiscono ... un 'invito' a fornire 'eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi'. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)".

Ricordiamo che i richiamati orientamenti della Suprema Corte – che confermano che le comunicazioni al contribuente (c.d. “avvisi bonari”) recapitate ai sensi degli articoli 36-bis, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili – avevano portato l’Agenzia delle Entrate a formalizzare in tal senso la propria posizione – atto non impugnabile - nella risoluzione n. 110 del 22 ottobre 2010 .

Tali comunicazioni, si sostanziano, infatti, in un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione e non contengono una pretesa impositiva definitiva che si genera solo con la cartella di pagamento.

27 luglio 2012

Francesco Buetto